

№ з/п	Зміст	Час (хв.)
5	Виконання завдань, які передбачені методичними вказівками за даною темою	25
6	Перевірка рішення завдань	5
7	Обговорення найбільш важливих та проблемних питань, які виникли при виконанні завдань	15
8	Оцінка результатів роботи студентів на занятті	5
9	Видача позааудиторного завдання	7
	Разом	80

\*— у випадку, якщо заняття не перше.

Виходячи з наведеного вище та враховуючи досвід викладання дисципліни «Бухгалтерський облік» для студентів необлікових спеціальностей, у статті відображені: тенденції змін при викладанні дисципліни бухгалтерський облік для економістів бакалаврів необлікових спеціальностей; напрямки активізації навчального процесу при читанні дисципліни; пропозиції щодо розрахунку обсягу часу для проведення практичних занять та самостійної і індивідуально-консультативної роботи студентів.

**Г. О. Бєкрєнєва**, викладач,  
Одеський державний економічний університет

### **Операційна діяльність промислового підприємства — системне управління**

У П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» зазначено, що операційною є основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною чи фінансовою [1, с. 11], а проміжок часу, що існує між придбанням запасів для здійснення діяльності й одержання коштів від реалізації виготовленої з них продукції, товарів, робіт і послуг, зветься операційним циклом [2, с. 39].

У теорії обліку він з давніх часів поділяється на процеси постачання, виробництва та реалізації і тільки в [2, с. 139] до їх складу введено формування капіталу.

Виходячи з цього, у відповідних стандартах обліку визначено як склад доходів, витрат і фінансових результатів, так і основні правила їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

Але ці та інші рішення, що було покладено в основу його реформування, багато в чому виявилися неадекватними природному складу та

змісту однорідних сукупностей-об'єктів, які утворюють цілісну систему економічних процесів, тобто дають підставу розглядати промислове підприємство в його суто економічному смислі.

У даному разі первісна помилка полягала в тому, що сукупний процес операційної діяльності не був чітко й обґрунтовано поділений за економічним змістом на окремі специфічні види або сфери діяльності і, як результат, у ньому було знівельовано доходи і витрати, що виникають у кожній сфері.

Її наслідком є складність розкриття доходів, витрат і результатів у планових і облікових інформаційних моделях, проведення економічного аналізу діяльності, виявлення резервів й прийняття рішень на тактичному і стратегічному рівнях управління. У цьому і полягає проблема в її загальному вигляді.

Мета ж статі пов'язана з вирішенням лише одного питання — з поділом операційної діяльності підприємства на окремі її сфери, з її системним уявленням. Конкретні завдання полягають у тім, щоб обґрунтувати необхідність поділу і склад підсистем операційної діяльності як цілісної системи економічних процесів, і визначити передумови, що виникають у зв'язку з цим у поглибленні змісту планових і облікових інформаційних моделей доходів, витрат, результатів.

Перш за все зазначимо, що поділ діяльності підприємства на основну і неосновну, а основної — на операційну та іншу [2, с. 142] є, на наш погляд, досить умовним. Неможна, наприклад, не вважати основною таку діяльність, яка ведеться з метою систематичного, і навіть періодичного оновлення і модернізації основних засобів, страхування майна, ризиків тощо, залучення кредитів, здійснення спільної діяльності, т. ін. Ці процеси і пов'язані з ними витрати і доходи є невід'ємною частиною діяльності підприємства, що здійснюється заради досягнення ним цілей життєдіяльності.

Піддержування основних засобів у робочому стані, залучення кредитів, без яких не зможе функціонувати підприємство, страхування діяльності — це процеси, котрі ніяк неможна вважати другорядними, неосновними. Незрозуміла логіка, за якою, скажімо, штрафи, пені, неустойки, являють собою витрати операційної діяльності, а відсотки за кредит — фінансової. Справа, мабуть, у тому, як домовилися укладачі стандартів.

Вважаємо, що є достатні підстави розглядати промислове підприємство в економічному смислі як сукупність усіх без виключення процесів. Саме їх поєднання в просторі і часі створює цілісну економічну систему, котра функціонує в межах кругообігу капіталу, має всі ознаки кібернетичних систем — складність, динамізм, вірогідніший характер, гомеостатичну природу, власну організацію та механізм управління, «вхід», «вихід», канали прямого і зворотного зв'язку, внутрішнє та зовнішнє середовище [3, с. 54], піддається обґрунтованому поділу на підсистеми.

Він здійснюється залежно від того, що буде обрано за «точку відліку». Якщо системою буде обрано підприємство в цілому, тоді «ру-

хом до низу» воно буде поділено на підсистеми, котрі повинні функціонувати відповідно до її цілей, обмежень тощо. При розгляді «рухом уверх» воно вже буде підсистемою деякої суперсистеми і буде підпорядковувати власні зусилля цілям надсистеми.

Отже, в ієрархії систем можна розглядати кожну систему з двох точок зору: як складову більш великої системи і як відокремлену систему, що в свою чергу може бути об'єктом декомпозиції [4, с. 26—27].

О. І. Паламарчук [5, с. 67—68], а слідом за ним Г. В. Шурупов [3, с. 69] здійснили декомпозицію підприємства як цілісної економічної системи і виділили в ній такі підсистеми:

- фінансове інвестування;
- капітальне інвестування;
- поточне фінансове забезпечення;
- матеріальне забезпечення;
- енергетичне забезпечення;
- конструкторсько-технологічне забезпечення;
- виробниче обслуговування;
- інші види обслуговування;
- виробництво продукції;
- збут;
- екологічний та інші види захисту.

Другою важливою ознакою, за якою потрібно класифікувати процеси, є їх зміст. Класифікація доповнює поділ процесів за сферами діяльності, наповнює їх конкретним змістом. Основними процесами окремих сфер, котрі обумовлюють їх відокремлення, є такі:

— сфера фінансового інвестування: внески до статутного капіталу інших підприємств з метою участі в прибутках, створення спільних видів діяльності, залучення і надання довгострокових кредитів, придбання акцій або інших цінних паперів, вкладення в депозити;

— сфера капітальних інвестицій: проектні та інші підготовчі роботи, врегулювання взаємовідносин між учасниками при реалізації інвестиційного проекту, виконання будівельно-монтажних робіт, придбання машин та устаткування, введення об'єктів в експлуатацію;

— сфера поточного фінансового забезпечення: здійснення заходів, необхідних і достатніх для підтримання фінансової стійкості підприємства в оперативному і поточному режимах функціонування;

— сфера матеріального забезпечення: придбання — вибір постачальників, укладення угод, одержання, транспортування; зберігання — підтримання запасів у заданому стані, забезпечення цілості; використання — визначення потреби, передача на робочі місця, регулювання відхилень; реалізація — пошук покупця, фінансові розрахунки на всіх стадіях сукупного процесу;

— сфера енергетичного забезпечення: придбання всіх видів енергоносіїв, підтримання в робочому стані мереж і устаткування, фінансові розрахунки;

— сфера конструкторсько-технологічного забезпечення: розробка та удосконалення нової продукції і технологій, поточне обслуговування

виробничих підрозділів, впровадження сучасних матеріалів, придбання (продаж) технічної документації, одержання і надання посередницьких і консультативних послуг з питань конструювання, техніки, технології, проведення сумісних виставок, конференцій, підготовка персоналу;

- сфера виробничого обслуговування: підтримка виробничого устаткування у робочому стані, виготовлення інструменту і технічного обладнання, надання транспортних, ремонтних, інших послуг;

- сфера виробництва: виготовлення основної продукції;

- сфера збуту: проведення маркетингових досліджень, визначення покупців, організація реклами, зберігання і відвантаження продукції, проведення фінансових розрахунків;

- економічна сфера: реалізація заходів стосовно піддержання екологічної безпеки.

Розкриття змісту процесів кожної підсистеми, визначеної на першому кроці декомпозиції цілісної системи процесів підприємства, є вже погляд на неї як на систему, що також має ознаки кібернетичних систем, зокрема, власний внутрішній склад, взаємозв'язок процесів як складників в цієї системи, «вхід і вихід» тощо. Певна річ, вони різнопорядкові системи, з принципово різними системними властивостями і практичними можливостями, що однак, не змінює підходу до їх системного розгляду.

Він дає підстави і можливості здійснювати певні комбінування підсистем у побудові концептуальних систем, якщо така необхідність виникне на практиці. Так Є. Л. Зернов, досліджуючи механізм управління процесами формування собівартості продукції на підготовчих стадіях виробництва, дійшов висновку, що несистемний розгляд складників передвиробничої сфери багато в чому стримувало удосконалення управління сформування собівартості. Він обґрунтував, що процеси забезпечення передвиробничої сфери доцільно розглядати як складну економічну систему і на першому кроці її деталізації виділив дві підсистеми — технічної підготовки виробництва, забезпечення виробництва ресурсами, на другому — підсистеми конструкторської підготовки, технологічної підготовки, забезпечення засобами праці, матеріальними ресурсами, енергоресурсами, трудовими ресурсами. Систему було досліджено з двох сторін — як сукупність процесів, які відбуваються в довиробничій сфері організаційно відокремлених підрозділів, які до неї входять [6, с. 8].

Підхід заперечень не викликає і з таким же успіхом можна виділити в цілісній економічній системі й процеси операційної діяльності. Рухом «до верху» вона буде підсистемою цілісної системи, рухом «до низу» — системою з власними підсистемами та елементами.

У принципі можна погодитися з підходом до визначення в цілісній системі окремих підсистем, які об'єднують процеси відповідних сфер діяльності [3, с. 4]. Тільки хотілося б висловити з цього приводу два міркування.

По-перше, ми не вважаємо достатньо обґрунтованим підхід, коли звичайна діяльність поділяється на операційну, фінансову, інвестицій-

ну, іншу, а операційна — на основну та іншу [2, с. 142]. Мабуть, слід виходити з того, що діяльність підприємства є в цілому основною і саме вона має знаходитися на верхньому рівні ієрархічної побудови системи. Дуже спірним є, на нашу думку, погляд, що діяльність, заради котрої створюється підприємство, не є основною. Її види, сфери, процеси, звичайно ж, різні за своєю спрямованістю, змістом, іншими системними характеристиками, проте всі вони знаходяться у взаємозалежності і взаємодії і важко уявити, що процеси придбання основних засобів, або залучення кредитів і сплати за них відсотків є другорядними відносно процесів придбання матеріалів.

Основна діяльність може бути такою, що здійснюється на протязі одного кругообігу капіталу, хоча, скажімо, для машинобудівного і швейного підприємств його строки будуть різними, а може бути і такою, що охоплює декілька його витків. Однак це не змінює суті справи: і в тому, і в тому випадку діяльність буде складати основу, смисл життєдіяльності підприємства.

По-друге, є доцільним виділити в окрему сферу діяльності процес управління. Він специфічний за спрямованістю, змістом, технологією, і явною помилкою є поєднання в групу адміністративних, тобто управлінських, витрат початальницькі, конструкторські, технологічні, господарські, з однієї сторони, і включення частки витрат на управління до складу загально виробничих — з другої.

Системна декомпозиція процесу основної діяльності підприємства показана на рис. 1.

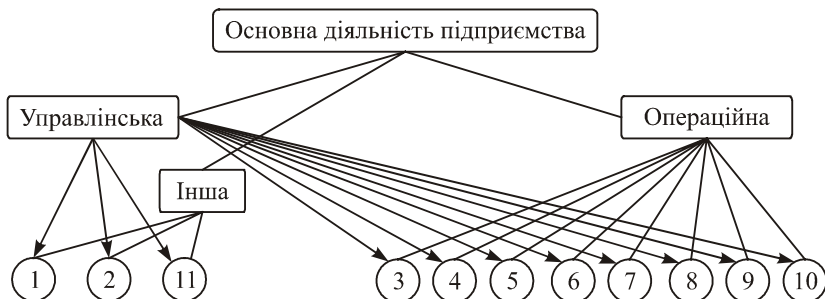


Рис. 1. Підсистеми підприємства як цілісної системи (сфери діяльності)

1. Фінансове інвестування. 2. Капітальне інвестування. 3. Поточне фінансове забезпечення. 4. Матеріальне забезпечення. 5. Енергетичне забезпечення. 6. конструкторсько-технологічне забезпечення. 7. Виробниче обслуговування. 8. Інші види обслуговування. 9. Виробництво продукції. 10. Маркетинг і збут. 11. Екологічний захист.

«—»складові діяльності; «—>» вплив системи управління на підсистеми сфер діяльності.

Основні положення статті дають підстави для наступних висновків.

1. Поглиблено існуючі підходи до поділу економічної, в тому числі операційної, діяльності підприємства на окремі сфери, що являють собою підсистеми цілої системи процесів.

2. Наукову новизну мають положення щодо розуміння місця управлінської, операційної та інших видів діяльності в цілісній системі процесів.

3. Одержані результати доцільно використовувати в дослідженні питань, пов'язаних з ефективним поєднанням централізованої та децентралізованої форм організації управлінського, зокрема облікового персоналу, з посиленням взаємозв'язку обліку з іншими функціями управління.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 3 «Отчет о финансовых результатах» // Все о бухгалтерском учете. — № 37 (583). — 2001. — С. 10—14.

2. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие / Под ред. проф. Б. И. Валуева. — Одесса: ОДЕУ; «Принт Мастер», 2002. — 272 с.

3. *Шурупов Г. В.* Механізм управління матеріальним забезпеченням діяльності промислових підприємств: Дис. канд. екон. наук: 08.06.01 / Одес. гос. екон. ун-т. — Одесса, 2004. — 201 с.

4. *Майминас Е. З.* Процессы планирования в экономике: информационный аспект. Изд. 2-е, доп. и перераб. М.: Экономика, 1971. — 390 с.

5. *Паламарчук А. И.* Принципы и формы интеграции функции учета в усилении экономической безопасности промышленных предприятий: Дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Одес. гос. екон. ун-т. — Одесса, 2001. — 185 с.

6. *Зернов Е. Л.* Управление процессами формирования промышленной продукции на подготовительных стадиях производства: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.21 / Одес. ин-т нар. х-ва. — Одесса, 1998. — 17 с.

**С. О. Биховець**, викладач,  
Чернігівський державний інститут економіки і управління

## ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА ЯК СКЛАДОВОЇ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ (НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ ТЕКСТИЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ)

Облік виробничих витрат дає змогу удосконалити управління і контроль за витрачанням сировини і матеріалів на виробництво продукції, вчасно усувати відхилення від норм, більш раціонально калькулювати собівартість продукції і визначати її рентабельність. Незавершене виробництво виступає одним із об'єктів бухгалтерського, фінансового, управлінського та податкового обліку. Аналіз фахової преси доводить, що основна частина наукових праць в цій сфері присвячувалась таким питанням, як визнання витрат, їх склад і кла-